

РЕШЕНИЕ

№ 5021

гр. София, 29.07.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 66 състав,
в публично заседание на 16.02.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елка Атанасова

при участието на секретаря Кристина Григорова и при участието на прокурора Ива Цанова, като разгледа дело номер **4412** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], [населено място], [улица], представлявано от управителя Н. И. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221017005144-091-001 от 17.10.2018 г., потвърден с Решение № 53/11.01.2019 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП С. в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.03.2017г. до м.05.2017г., ведно със съответните лихви за забава.

Жалбоподателят оспорва ревизионния акт, с искане за отмяната му като незаконосъобразен. Възраженията в жалбата са за допуснати съществени процесуални нарушения при възлагане, провеждане и завършване на ревизията - с оглед завършването ѝ след определения срок (21.06.2018г.) и издаване на РД на 10.08.2018г., неправомерно спиране на ревизионното производство и неправомерно възобновяване на същото, неспазване на нормата на чл.115 ал.2 от ДОПК във вр. с неизвършване на ревизията на място при ревизираното лице, незаконосъобразно прилагане на процедурата по чл.122 ал.1 от ДОПК. За последното са развити доводи, че в съобщението по чл.124 ал.1 ДОПК, връчено на дружеството, не е конкретно посочено основанието по чл.122 ал.1 от ДОПК., поради което не може конкретно да се установи кое е фактическото обстоятелство, мотивиращо приложението на чл.122 ал.1 от ДОПК. По същество се оспорват изводите при ревизията по отношение на ВОД към Т. С. М.І.К.Е., относно съдържанието на полетата в ЧМР, както и липсата на яснота за чия сметка е извършен транспорта по ВОД, при наличието на доказателства, че транспорта е организиран от купувача. Твърди се наличие на достатъчно

документи, удостоверяващи предаването на стоката и неотносимост на информацията, получена от Гърция, във вр. със запитване за [фирма].

В съдебните заседания, жалбоподателят, чрез адв. И., поддържа жалбата и моли същата да бъде уважена. Формулира доказателствени искания за събиране на писмени доказателства и допускане на съдебно-счетоводна експертиза.

Ответникът - Директорът на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк. П., оспорва жалбата, моли за потвърждаване на РА, предвид неизпълнените предпоставки на чл.7 от ЗДДС за доказване на вътрешнообщностни доставки. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Административен съд София -град, след като обсъди оплакванията в жалбата, събраните доказателства, доводите на страните, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, намира следното от фактическа страна:

Ревизионното производство е образувано със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221017005144-020-001 от 04.08.2017 г., издадена от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена за това със Заповед №РД-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Предмет на ревизията е установяване на задълженията на дружеството по ЗДДС за данъчните периоди от 23.02.2017 г. до 30.06.2017 г. ЗВР е връчена на 21.08.2017 г. по електронен път. На основание чл. 114, ал. 2 от ДОПК, със Заповед за изменение на заповед за възлагане на ревизия (ЗИЗВР) №Р-22221017005144-020-002/21.11.2017 г., срокът на ревизията е продължен, като е определен краен такъв до 19.01.2018 г. ЗИЗВР е издадена от органа, възложил ревизията.

Със Заповед № Р-22221017005144-023-001/16.01.2018 г., връчена на 19.01.2018 г. по електронен път, ревизионното производство е спряно на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК във връзка с открита административна процедура по обмен на информация между компетентните органи на Република България и Република Гърция с цел установяване на факти и обстоятелства от значение за определяне на данъчните задължения на [фирма]. Производството е възобновено със Заповед №Р-22221017005144-143-001/18.06.2018 г., като е определен срок за приключване на ревизията след възобновяването до 21.06.2018 г. Заповедта за спиране и заповедта за възобновяване също са издадени от органа, възложил ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221017005144-092-001/10.08.2018г., връчен на 18.08.2018 г. по електронен път. Ревизираното дружество е подало писмено възражение на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК срещу констатациите на РД, заведено с вх. №53-00-1311#9/28.09.2018 г. Възражението е обсъдено в РА, като е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221017005144-091-001/17.10.2018 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията и М. К. М., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. -ръководител на ревизията. РА е връчен на жалбоподателя на 20.10.2018 г. по електронен път.

С РА декларираните резултати за данъчните периоди от м. 03.2017 г. до м. 05.2017 г. са променени, като извършените корекции са резултат от начислен, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, данък върху добавената стойност общо в размер на 96 531,63 лв., във връзка с декларирани от лицето вътрешнообщностни

доставки, за които органите по приходите са приели, че не са налице основания за прилагане на нулева ставка на данъка.

Установено е, че за ревизираните периоди [фирма] е осъществявало продажба на дребно на спортни стоки, търгувани по електронен път, чрез платформа mymall.bg и е декларирало вътреобщностни доставки (ВОД) на стоки към гръцкото дружество Т. С. М.І.К.Е, VIN Е..

В ревизионното производство са извършени процесуални действия подробно описани в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от РА.

Установено е, че през ревизираните периоди от [фирма] са декларирани вътреобщностни доставки към гръцкото дружество Т. С. М.І.К.Е, документирани с издаването на 8 фактури. Предмет на доставките е продажба на спортни стоки - дрехи и обувки. Общата сума на декларираните доставки е на стойност 579 189,80 лв.

С Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) №Р-22221017005144-040-001/23.08.2017 г., връчено по електронен път, от ревизираното дружество са изискани документи по чл. 45 от Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС), удостоверяващи извършването на декларираните ВОД. Ревизираното дружество е представило фактури (инвойс) на английски език, без легализиран превод на български език. Не са представени фактури, съгласно разпоредбата на чл. 112 от ЗДДС. [фирма] е представило международни товарителници (CMR) и дневни извлечения от банкова сметка в евро в [фирма], за постъпили парични средства от гръцкото дружество. Преводите от гръцкото дружество са наредени от банкова сметка, открита в България в [фирма], ЕИК[ЕИК].

В хода на ревизията е изпратено Искане за представяне на информация от трети лица №Р-22221017005144-041-002/10.11.2017 г. до [фирма], с цел установяване кои са лицата, открили банковата сметка на гръцкото дружество и съответно притежаващи спесимени за разпореждане със средствата по нея. От получения отговор вх. №53-00-1311/08.01.2018 г. се установява, че сметката е открита на 23.01.2017 г. на името на Т. С. М.І.К.Е. с ЕИК[ЕИК] и е закрыта на 03.11.2017 г. Упълномощени лица да се разпореждат със сметката са българските граждани А. П. Д. и Г. Р. В., а като управител на гръцкото дружество Т. С. М.І.К.Е., в представено пред банката пълномощно, е посочен А. П. Д., а като негов пълномощник –Г. Р. В.. Двете лица имат един и същ адрес в [населено място], [улица].

Ревизиращите органи са констатирани, че в представените международни товарителници, като превозвачи са посочени чуждестранни транспортни дружества, регистрирани в Република С. М.. В CMR липсват данни за място и дата на получаване на стоките - положен е само печат и подпис на получателя (гръцкото дружество). Не са представени потвърждения, удостоверяващи получаването на стоките, както и датата и мястото на тяхното получаване (обекта, в който са доставени и приети стоките) и адреса на доставката. Не са представени документи, удостоверяващи предаването на стоките от склада на ревизираното дружество до представители на превозвача, както и кои лица представители на гръцкото дружество, са получили стоките. В международните товарителници най-общо като вид на стоките е изписано „дрехи и обувки“, а като мерна единица са посочени килограми.

Освен инвойси, CMR и банкови извлечения не са представени други търговски документи, съпътстващи доставката (договори, включително застрахователни,относно

застраховката на стоките, водена кореспонденция между доставчика и клиента, направени заявки и поръчки, изготвени и приети оферти, кореспонденция с превозвача и др.).

Установено е от ревизиращите органи, че [фирма] не разполага с регистриран електронен касов апарат с фискална памет (ЕКАФП). За продаваните по електронен път стоки е установено, че събраните суми от наложени платежи се изплащат по банков път от куриерското дружество [фирма], ЕИК[ЕИК].

На куриерското дружество [фирма] е връчено Искане за представяне на информация от трети лица №Р-22221017005144-041-001/23.08.2017 г., за представянето на справки в електронен вид за събрани в полза на [фирма] суми от наложени платежи и пощенски парични преводи за периода от 01.01.2017 г. до 30.06.2017 г. Получен е отговор, заведен с вх. №53-00-1311/01.09.2017 г., към който е представена справка в електронен табличен вид за изплатените на ревизираното дружество суми от наложени платежи и пощенски парични преводи.

Установено е при ревизията, че през м. 03.2017 г. и м. 04.2017 г. ревизираното дружество е получило суми от наложени платежи (пощенски парични преводи) от реализирани продажби на територията на страната в по-голям размер от декларираните в СД по ЗДДС за тези периоди облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, а именно:

За м. 03.2017 куриерското дружество е декларирано изплатени суми в полза на [фирма] общо в размер на 538 515,30 лв. с ДДС, а последното е отразило в справка-декларацията по ЗДДС за същия период облагаеми доставки на територията на страната общо в размер на 495 765,72 лв. с ДДС. Разликата между декларираната от куриера и декларираната от лицето сума в дневниците за продажби за ревизирания период е в размер на 42 749,58 лв. с ДДС.

Аналогично, за м. 04.2017 г. [фирма] е изплатило в полза на ревизираното дружество сума общо в размер на 1 569 726,08 лв. с ДДС, а последното е декларирано в дневника за продажби облагаеми доставки на територията на страната общо в размер на 1 387 897,82 лв. с ДДС, тоест налице е разлика в размер на 181 828,26 лв.

Наред с това, при извършена пълна инвентаризация на наличните количества стоки в стопанисваните от задълженото лице обекти, са установени излишъци на стоки на обща стойност 45 974,20 лв. Управителят на ревизираното дружество е деклариран, че установените излишъци на стоки ще бъдат заведени в счетоводството на дружеството. С Протокол №1088136/22.06.2018 г. към настоящата ревизия са присъединени доказателства от осъществен обмен на информация по реда на Глава шестнадесета, раздели V и VI от ДОПК и съгласно чл. 7 от Регламент (ЕС) №904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 г. относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, с компетентните органи на Република Гърция, а именно изпратена Молба за административно сътрудничество №0317-025739/03.10.2017 г. относно Т. С. М.І.К.Е., VIN EG800784258, във връзка с извършвана ревизия по ЗДДС на [фирма], ЕИК[ЕИК] и съответно получен отговор от данъчната администрация на Република Гърция с референтен номер: V. BG 025739 EG EG53218 20180529 AF RI R. Дружеството „А. Т.“ О. се явява свързано лице с [фирма], посредством Н. И. К., който е управител на двете дружества, както и съдружник в [фирма]. За периодите от м. 01.2017 г. до м. 06.2017 г. [фирма] е декларирано към същото гръцко дружество извършени вътреобщностни доставки на обща стойност 552 355,00 евро.

При проверката на гръцката данъчна администрация е установено, че Т. С. М.І.К.Е. е започнало своята дейност на 12.12.2016 г. Седалището на дружеството е на адрес в [населено място], 12 Paragigoroulou, пощенски код 54630. Дружеството развива дейност в областта на търговията на едро със замразени храни (обявено като основна дейност). Единоличен собственик в гръцкото дружество е бил А. П. Д.. От гледна точка на гръцкото данъчно законодателство А. Д. е бил длъжен да определи свой данъчен представител в Гърция (като физическо лице с данъчно пребиваване извън Гърция). Ето защо, първоначално като представител на управителя, е определен гръцкият гражданин PEGIOS A.. Последният е бил и счетоводител на гръцкото дружество до 04.10.2017 г., когато е прекратил взаимоотношенията си с него.

Отговорът на гръцката данъчна администрация е възпроизведен в мотивите на ревизионния доклад. От съдържанието му се установява, че гръцките данъчни власти (и по-специално специализираното звено за данъчен контрол в С.), за да отговорят на молбата за информация, са извършили данъчна ревизия с предмет разследването на вътреобщностното придобиване на гръцкото дружество от [фирма] за данъчните периоди от 01.01.2017 г. до 30.06.2017 г. Седалището на дружеството в [населено място], 12 Paragigoroulou, представлява малък нает офис на 1-ви етаж в жилищна сграда. Собственик на този апартамент е CONSTANTINOS NTINOPOULOS.

На 16.03.2018 г. гръцките данъчни власти са извършили проверка на място на декларирания адрес на гръцкия търговец. При проверката не е установено дружеството да извършва дейност там и не е установен контакт с данъчния представител или служители на Т. С. М.І.К.Е. Предвид това, гръцките данъчни ревизори са се обърнали за съдействие към собственика на офиса CONSTANTINOS NTINOPOULOS и допълнително към счетоводителя на гръцкото дружество - PEGIOS A..

CONSTANTINOS NTINOPOULOS е предоставил на гръцките данъчни власти информация, че в края на м. 11.2016 г. е отдал горепосочения офис под наем на А. Д., срещу наемна цена от приблизително 150 евро на месец, която е заплащана до м. 03.2017 г. През м. 04.2017 г. управителят на гръцкия търговец е поискал от собственика на офиса да извърши промяна в договора за наем, поради факта, че е било договорено ново дружество да участва в първоначалния бизнес. В резултат на това, е определена нова наемна цена в размер на 190 евро на месец, която не е заплащана на собственика на офиса. Последният е осъществил контакт с преводача и счетоводителя на Т. С. М.І.К.Е., като ключа от офиса е бил предаден на собственика на имота - CONSTANTINOS NTINOPOULOS през м. 08.2017 г., който впоследствие е установил, че не е направена връзка с електрическата мрежа в офиса и не е имало ток.

От своя страна, счетоводителят PEGIOS A. е предоставил на гръцките данъчни ревизори информация, че е бил счетоводител на гръцкото дружество до м. 08.2017 г. Комуникацията се е отнасяла предимно до счетоводните въпроси на дружеството и е осъществявана главно чрез имейли или куриерски писма. Счетоводителят е предоставил на гръцките данъчни власти копия на фактурите, които са на негово разположение, поради факта, че същите до момента не са получени от страна на гръцкия търговец. Предоставени са също и следните документи: копия на дневниците на гръцкия търговец; копия на фактури и СМР за м. 08.2017 г.; копия на банкови извлечения от [фирма] по сметка с IBAN: [банкова сметка].

На 25.04.2018 г. гръцките данъчни власти са deregистрирали дружеството Т. С. М.І.К.Е.

С оглед така установената фактическа обстановка, органите по приходите са заключили, че не е доказано реално получаване на стоки от гръцкото дружество на територията на Република Гърция и то в обект - офис, който никога не е бил свързан с електрическата мрежа и в него не е имало електричество, което е необходимо условие и доказателство за неизползването на обекта за каквато и да било цел и икономическа дейност. Посочено е, че площта на офиса е недостатъчна за съхранение на големите количества стоки, които се твърди, че са доставени от страна на ревизираното дружество. Отделно от това, гръцкото дружество е декларирало като основна дейност търговия на едро със замразени храни, т.е. дейност, различна от предмета на декларираните ВОД.

Предвид изложеното, ревизиращите органи са заключили, че издадените от [фирма] инвойси с получател гръцкото дружество Т. С. М.І.К.Е., не документират реално извършени вътреобщностни доставки на стоки, а са налице доставки с място на изпълнение на територията на страната, за които не е начислен данък със ставка 20%. Органите по приходите са приели, че в случая не са изпълнени условията на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС за прилагане на нулева ставка на данъка. Не е доказано и получаването на стоките на територията на друга държава членка, което изключва вътреобщностния характер на декларираните от дружеството доставки по смисъла на чл. 7, ал. 1 от ЗДДС. Предвид изложеното и на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, с РА за данъчните периоди от м. 03.2017 г. до м. 05.2017 г. е начислен допълнително ДДС общо в размер на 96 531,63 лв.

В съдебното производство, по искане на жалбоподателя, е допуснато изслушването на съдебно-счетоводна експертиза. От заключението ѝ, прието по делото и неоспорено от страните, се установява, че има извършени плащания по разплащателна сметка в евро на [фирма] с IBAN: [банкова сметка], в [фирма]. Преводите са извършени от разплащателна сметка в [фирма] с български IBAN. Плащанията са осчетоводени при жалбоподателя като е дебитирана сметка 504 „Разплащателна сметка в евро“ и е кредитирана сметка 411 „Клиенти“. Фактурите по т.1 са осчетоводени при [фирма] като е дебитирана сметка 411 „Клиенти“ и е кредитирана сметка 702 „Постъпления от продажби на стоки“. Вещото лице сочи, че този запис съответства на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Съгласно предоставените оборотни ведомости за м.02, 03, 04, 05 и 06.2017 г. на [фирма], общият размер на осчетоводените приходи за ревизирания период от 23.02.2017 г. до 30.06.2017 г. е 4,259,506.21 лв. По справка „Кореспонденции на сметка 411 „Клиенти“ със сметка 702 „Постъпления от продажби на стоки“ за същия период приходите са на стойност 4,256,205.82 лв., или с 3,300.39 лв. по-малко. Съгласно

приложения в делото дневник на продажбите за периода от м.01.2017 г. до м.07.2017 г., продажбите са на обща стойност 4,259,925.49 лв. Разликата между осчетоводените приходи по оборотни ведомости и декларираните в общия дневник продажби е **419.28 лв. по-малко са осчетоводените приходи за периода.** Разликата между осчетоводените приходи по справка „Кореспонденции на сметка 411 „Клиенти“ със сметка 702 „Постъпления от продажби на стоки“ и декларираните в общия дневник продажби е **3,719.67 лв. по-малко са осчетоводените приходи за периода.**

Въпреки искането на вещото лице, от страна на жалбоподателя не са му представени дневници за покупки, дневници за продажби и Уведомления за подаването им в ТД на НАП с вх.№, за месеци от м.01.2017 г. до м.06.2017 г..

Съгласно заключението по ССЧЕ от приложения в делото дневник на продажбите за периода от м.01.2017 г. до м.07.2017 г., начисленият ДДС по доставки, осъществени на територията на страната през ревизирия период, е на стойност 736,147.05 лв. Стойността на декларираните вътреобщностни доставки на стоки през ревизирия период е 579,189.72 лв.

При извършването на ССЧЕ от [фирма] не предоставен достъп до първичните счетоводни документи на дружеството, а е представен единствено списък с имена на служители, без никаква друга информация. Предоставените в хода на ревизията оборотни ведомости отразяват начислявани заплати, а в справка „Кореспонденции за сметка 503 разплащателна сметка в лева“ за периода м.02.2017 г. – м.06.2017 г. има осчетоводени плащания, като е дебитирана сметка 421 „Персонал“ и е кредитирана сметка 503 „Разплащателна сметка в лева“.

От страна на [фирма] не са предоставени първични счетоводни документи за покупката и продажбата на стоките. По делото са приложени десетки фактури за покупки на стоки само от дати 12.03.2017 г. и 13.03.2017 г. Предвид огромния асортимент от стоки, за да бъде анализиран стокооборота на жалбоподателя, според вещото лице, е необходимо сметка 304 „Стоки“ да е водена аналитично – по вид, количество, стойност и документ, така че да могат да бъдат проследени доставките по документи и да бъдат съпоставени с информацията от счетоводните регистри.

Съгласно предоставената от жалбоподателя оборотна ведомост за м.06.2017 г., наличните стоки към 30.06.2017 г. са на стойност 678.96 лв.

Съгласно приложения в делото диск, представен от [фирма] още в хода на ревизията, наличните стоки към 30.06.2017 г. са 3734 броя различни

стоки, на обща стойност 96,736.81 лв. Разликата между описа, представен на ревизиращия орган и стойността, посочена в оборотната ведомост за м.06.2017 г., представена на вещото лице, е 96,057.85 лв.

Заключението на ССЧЕ установява, че представената от жалбоподателя информация в хода на ревизията и в хода на настоящото съдебно производство се различава значително. Установено е и разминаване между отделните счетоводни справки, предоставени на вещото лице. Вещото лице не дава отговор на въпроса дали [фирма] има реализация на същите стоки по процесните фактури и към други клиенти през ревизираните периоди, тъй като не са предоставени документи за продажби. Така, информацията в товарителниците за вид стоки сочи на английски език „Дрехи и обувки“. В инвойс-фактурите също според вещото лице, са изброени стоки на английски език, между които освен дрехи и обувки, има също: топки, играчки, имитираща бижутерия, риболовни принадлежности, артикули за спорт и игри на открито.

За твърдяната извършена инвентаризация по протоколи от 22.01.2018 г. и от 24.01.2018 г. няма данни по делото, като не вещото лице не са предоставени протоколи за инвентаризация от жалбоподателя. В делото (л.85) е налична Декларация от Н. И. К. – управител на [фирма] за извършена инвентаризация на наличната стока на дружеството, находяща се в [населено място], [улица] – склад 18-21 и установени излишъци, като декларацията е без дата.

На л.84 по делото се съдържа Хронологичен опис на счетоводните документи за сметка 709 „Други приходи“, в която е взета операция с дата 24.01.2018 г. за за приходяване на излишъци по Декларация от 24.01.2018 г., както следва:

Д-т с-ка 304 „Стоки“ – 45,974.20 лв., в т.ч.:

- Аксесоари – 278 бр. на стойност 3,488.90 лв.
- Обувки – 649 бр. на стойност 20,605.75 лв.
- Якета – 186 бр. на стойност 5,180.10 лв.
- Дрехи – сака, панталони, ризи, блузи – 742 бр. на стойност 16,699.45 лв.

К-т с-ка 709 „Други приходи“ – 45,974.20 лв.

Съдът кредитира заключението на вещото лице като обективно и логично, съответстващо на останалите писмени доказателства по спора.

Заключението на допълнителната съдебно-счетоводна експертиза сочи, че през ревизирания период в [фирма] са начислени разходи за работни заплати и осигуровки, на основание вложен труд от служителите в основната дейност на дружеството – онлайн търговия с дрехи и обувки.

Въз основа на подробна справка на стоките, предоставена от счетоводството на [фирма], експертизата проследява стоковия поток при жалбоподателя на стоките, предмет на спорните фактури. Вещото лице е установило, че стоките, предмет на продажби със спорните инвойс-фактури за ВОД, са заприходени в [фирма] по фактури за покупки от фирма "SPORTSDIRECT COM". Начинът на заприхождаване на стоките е такъв, че всяка стока в съответната фактура за В. от "SPORTSDIRECT COM" е описана подробно: по вид, уникален код за стоката, количество и стойност. Съответно е посочено за всяка една от тези стоки с какъв документ е продадена и на каква стойност.

Доставките на процесните стоки с инвойс-фактурите на "SPORTSDIRECT COM" и издадените към тях протоколи за В. по ЗДДС, както и последващата им продажба с процесните ВОД, са посочени в Таблица № 2 в констативно-съобразителната част на допълнителната експертиза. В счетоводството на [фирма] покупките на стоките са осчетоводени с № на документ, съответния протокол за В., посочен в Таблица № 2, като е дебитирана сметка 304 „Стоки“ и е кредитирана сметка 401 „Доставчици“. Протоколите за В. са издавани от [фирма], като един протокол за В. обхваща няколко инвойс-фактури с една и съща дата.

При тези установявания, така заведените стоки в счетоводството на жалбоподателя, на въпроса дали е възможно обвързване - синтетично и аналитично, вкл. по сметки 304 „Стоки“ и 401 „Доставчици“, фактура по фактура, и проследяване движението на стоковия поток от доставчиците на ревизираното лице през него и към осъществени от него последващи продажби, вещото лице посочва, че може да се обвържат аналитично стоките по фактурите за доставка и продажба. На синтетично ниво стойността на стоките по съответните фактури за покупки и продажби са намерили отражение по дебита, съответно по кредита на сметка 304 „Стоки“.

Съобразно допълнителната ССЧЕ, начинът на отчитане на стоките по процесните фактури показва, че всяка от тези стоки е закупена с определена фактура и е продадена със съответната инвойс-фактура. Всяка от тези стоки има уникален код на артикула, под който е заприходена. Има артикули, от които е закупувана и реализирана по повече от една бройка. Не е налице реализация на същите стоки като по процесните фактури към други клиенти през ревизираните периоди. Установено е съответствие между количеството на стоките по инвойс-фактурите, с количеството стоки, посочени в товарителниците. Не може да се направи съпоставка между инвойс-фактурите и товарителниците по отношение на вида, броя и стойността на стоките, защото в товарителниците липсва

такава конкретна информация. Записа в същите е само „Дрехи и обувки“. От страна на [фирма] на вещото лице са предоставени няколко протокола за извършена проверка от страна на служители на ТД на НАП С. офис „Оперативни проверки“, в периода 22.01.2018 г. – 25.01.2018 г. Проверката е извършена в складови помещения, находящи се на [улица], където са се съхранявали стоки и на други две фирми, свързани с жалбоподателя – [фирма] и [фирма]. Управител на тези две дружество и на ревизираното дружество е Н. К..

При издаване на Протокол № 0316866/24.01.2018 г. на фирма [фирма] е допуснато грешка (съобразно заключението на доп.ССЧЕ) грешка, тъй като количествата стоки и стойност, вписани в протокола, реално са собственост на фирма [фирма]. В протокола е записано, че в хода на ревизията са установени излишъци, за което управителят на дружеството е представил писмена декларация. Тази декларация е приложена в делото (л.85) от Н. И. К. – управител на [фирма].

В счетоводството е взета счетоводна операция за заприхождаване на откритите излишъци стоки – 1855 бр. за 45,974.20 лв.

Общо за трите фирми установените количества и стойности на стоките отговарят на тези, посочени в предоставена справка от [фирма]. Установените количества и стойности на стоките по счетоводни данни и от инвентаризацията са посочени в заключението на ВЛ, за всяка една от трите фирми. Съобразно приложения към делото опис на стоките (л.161), състоящ се от 56 страници, стойността на стоките в опис е 91,502.29 лв.

Сумата на стоките по инвентаризация и тази, посочена в оборотна ведомост (л.90, приложение към делото) към 22.01.2018 г. е една и съща – 485,239.05 лв. ВЛ сочи, че извършената инвентаризация по протоколи от 22.01.2018 г. и от 24.01.2018 г. съответства на счетоводните изисквания за установяване на активите.

Съдът кредитира допълнителното заключение на ССЕ като обективно и логично, неоспорено от страните.

В съдебното производство с писмо изх.№ 93-00-5383#1 от 19.11.2019 г. от ТД на НАП С. е представена, справка от Информационната система за обмен на информация за ДДС (VIES) за декларираните вътрешнообщностни придобивания от гръцкото дружество Т. С. М.І.К.Е за периода 01.01.2017г. – 30.06.2017г. (л.116-117), която установява разлика в декларираните ВОД от българското и гръцкото дружество за данъчни периоди м.03.2017г., м.04.2017г. и м.05.2017г. Съобразно уточнението в посоченото писмо, НАП не събира информация за конкретен контрагент за подадени ВОД по система Интрастат на дружеството жалбоподател.

С оглед на изложената фактическа обстановка съдът намира от правна страна следното:

Жалбата е подадена в срок, срещу подлежащ на оспорване акт и от страна с надлежна процесуална легитимация, поради което е допустима.

Разгледана по същество жалбата се явява неоснователна, поради следните съображения:

Легалната дефиниция на понятието „вътреобщностна доставка на стоки“ се съдържа в разпоредбата на чл. 7, ал. 1 ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба вътреобщностна доставка на стоки е доставката на стоки, транспортирани от или за сметка на доставчика, регистрирано по този закон лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка.

За да е приложим режимът, установен за вътреобщностните доставки, следва да са налице кумулативно следните условия: 1. доставчикът да е регистрирано по ЗДДС лице на територията на страната; 2. получателят да е регистрирано лице за целите на ДДС в друга държава членка; 3. доставката да е възмездна; 4. стоките да бъдат транспортирани от територията на страната до територията на друга държава членка, като транспортът се осъществява от или за сметка на доставчика, или от или за сметка на получателя.

Съгласно разпоредбата на чл. 53, ал. 2 от ЗДДС документите, удостоверяващи извършването на вътреобщностна доставка, се определят от нормите на ППЗДДС. Видно от изчерпателното изброяване, направено в разпоредбата на чл. 45 от ППЗДДС, доставчикът може да удостовери извършването на ВОД, ако разполага най-общо с: документ за доставката (фактура) и документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. Последните се изразяват в: а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество; б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е

извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

Видно от посочената по-горе нормативна уредба, от съществено значение е установяването на обстоятелството за чия сметка е реализиран транспорта на съответните стоки. В конкретния случай, не става ясно за чия сметка е транспорта - при проверка в информационната система на НАП се установява, че ревизираното дружество не е отразило фактури за получени транспортни услуги от македонските дружества, посочени в представените международни товарителници като превозвачи.

От гледна точка на формалната логика, наличието на вътреобщностна доставка съставлява положителен факт от обективната действителност. След като от този факт жалбоподателят черпи права (прилагането на нулева ставка на данъка, съгласно разпоредбата на чл. 53, ал. 1 от ЗДДС), в негова тежест е да ангажира доказателства, установяващи съществуването на този положителен факт.

Съдът намира, че с оглед събраните и изследвани доказателства в хода на ревизията, органите по приходите законосъобразно са стигнали до извода за липса на осъществени ВОД към чуждестранното лице Т. С. М.І.К.Е, Гърция.

В конкретния случай, от страна на ревизираното дружество са представени фактури и международни товарителници (CMR). Независимо, че последните са представени непреведени на български език, ревизиращите органи са констатирани непълноти при тяхното попълване - липсва час на пристигане; точно място на получаване на стоките (в клетка 4 „Разтоварване на стоките" е посочено само: GREECE THESSALONIKI); не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя Т. С. М.І.К.Е. Съгласно константната практика на ВАС (Решение №4525 от 28.03.2012 г. по адм. д. №9455/2011 г., Решение №6083/02.05.2012 г. по адм. д. №5389/2011 г., Решение №417 от 11.01.2013 г. по адм. д. №3803/2012 г.) товарителниците имат характер на частен свидетелстващ документ. Те не доказват по обвързващ за администрацията начин, че фактите, отразени в тях са се осъществили по този начин. Поради това, като частни свидетелстващи документи, те подлежат на преценка съвкупно с останалите събрани в хода на ревизията доказателства, което е сторено от органите по приходите в настоящия случай. Липсата на определени реквизити не позволява да се установи точното място на получаване на стоките, респективно не може да се приеме, че транспортните документи удостоверяват по несъмнен начин, че стоките са получени на територията на друга държава членка. Не са представени други доказателства за получаване на стоката от страна на гръцкото дружество, поради което в

РА е направен обосновен извод, че не е доказано транспортирането на спорните стоки, още повече, че липсва яснота за чия сметка е извършен транспортът. Жалбоподателят не е ангажирал доказателства за водена търговска кореспонденция, както с купувача, така и с македонските дружества, сочени като превозвачи.

Съгласно трайната практика на СЕС, не противоречи на правото на Съюза да се изисква от стопанския субект да вземе всички необходими мерки, за да се увери, че осъществяваната от него сделка не го води до участие в данъчна измама. Съгласно решенията на Съда, добрият търговец би могъл според обстоятелствата да проучи своя контрагент, от когото възнамерява да купува стоки, респективно да ги продава, за да се увери в неговата надеждност. На още по голямо основание, наличието на свързаност между ревизираното лице и другия търговец, осъществявал ВОД с гръцкото дружество - [фирма] предопределя наличната възможност да бъде проучено гръцкото дружество дали същото е надежден търговец. Предвид документирането на сделките се налага извод, че доставчикът по спорните доставки не притежава гаранции за изпълнението на договорните отношения от страна на сочения като купувач гръцки търговец Т. С. М.І.К.Е.

Горното навежда към извода, че в този случай целта може да бъде единствено участие в процесните сделки с оглед получаване на данъчно предимство. За това свидетелстват и другите, установени в хода на ревизионното производство факти, а именно, че е налице разминаване между декларираните от дружеството облагаеми доставки на територията на страната, от една страна и получените за тях плащания от куриерското дружество [фирма], от друга страна (макар и това да не довело до допълнително облагане с РА). Отделно от това, при извършената проверка на фактическите наличности на стоки при жалбоподателя са установени незаприходени стоки, които не са надлежно заведени в счетоводството му. Това поставя под съмнение и редовността на воденото от задълженото лице счетоводство, доколкото не е налице съвпадение между счетоводните и фактически наличности на дружеството, а наличието на счетоводно неотразени стоки в активите на предприятието, предоставя възможност същите да бъдат продадени, без да бъдат надлежно отразени приходите от продажбата им.

По тези съображения настоящата инстанция не споделя тезата на жалбоподателя, че той е действал добросъвестно и е взел всички разумни мерки в рамките на своите възможности, за да се увери, че осъществяваните от него доставки не го довеждат до участие в данъчна измама.

С оглед горното, обосновано органите по приходите са приели, че в случая са налице облагаеми доставки, по които данъкът е изискуем от доставчика и законосъобразно с издадения РА са определили данъчните задължения, съобразно посочената данъчна основа в издадените към гръцкото дружество инвойси, подробно описани в РД. При определянето на дължимия ДДС е съобразена и разпоредбата на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, а именно че когато не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, се приема че той е включен в договорената цена.

На основание чл. 160 ал.1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основанието, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество, като прецени наличието на материалноправните предпоставки за възникване и упражняване правото на данъчен кредит. Производството по обжалване на РА не е контролно - отменително, а е процес по същество, поради което съдът следва да реши, с оглед на събраните по делото доказателства, дали се дължи данък и в какъв размер.

На следващо място, съдът дължи и произнасяне по същество на спора. По своята същност правото на приспадане на данъчен кредит представлява сложен фактически състав, правните последици, от които могат да възникнат само ако са изпълнени всички образуващи го елементи. Безспорно прието в правната теория и практика е, че признаването на правото на приспадане на данъчен кредит е неразривно свързано с извършването на реална доставка по смисъла на чл. 6, ал. 1 и чл. 9 от ЗДДС, Доставка на стока по смисъла на закона е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката, а доставка на услуга е всяко извършване на услуга.

Безспорно е, че изводът за липса на реална доставка е плод на оценка на установени факти и обстоятелства от обективната действителност, т. е. прилагане на определени логически правила към обективно съществуващи факти. Като такава тя подлежи на контрол, т. е. винаги следва да бъде установено дали изводът за липса на реална доставка е изграден при правилна преценка на фактите и обстоятелствата, установени по време на ревизията. В този смисъл, при обжалването на ревизионния акт, не само ревизираното лице има задължение да докаже реалността на доставките, като положителен и благоприятен за него факт, свързан с възникването на право на данъчен кредит, но и следва да бъде установено доколко изводът на органа по приходите за липса на реални доставки е логически и правно издържан.

Реалното извършване на една доставка е положителен факт от действителността, който при осъществяването си остава следи и за него

съществуват преки и косвени доказателства. Всяка доставка на стока или услуга представлява стопанска операция, която има две страни: доставчик и получател. Във връзка с това, всяка от страните трябва да притежава счетоводни и търговски регистри за съставени и осъществени сделки, както и писмени доказателства, които да докажат наличието на осъществените доставки. Липсата на такива съответно може да обоснове извода за липса на реално извършени доставки по смисъла на чл. 6, ал.1 и чл. 9, ал.1 от ЗДДС. В случая, съдържащите се по преписката документи не доказват по безспорен начин извършването на реални доставки, като предпоставка за възникване правото на данъчен кредит.

Съгласно решение на СЕС по дело C-273/11 от 06,09,2012г Член 138, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/88/ЕС на Съвета от 7 декември 2010 г., трябва да се тълкува в смисъл, че допуска при обстоятелства като разглежданите в главното производство на продавача да се откаже ползването от правото на освобождаване на вътреобщностна доставка, при условие че бъде установено, с оглед на обективни фактори, че той не е изпълнил полагащите му се задължения в областта на доказването или че е знаел или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. От друга страна съгласно чл.45 от ПЗДДС в приложимата към процесните периоди на 2017г. редакция, за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага със следните документи: документ за доставката:

а) фактура за доставката, в която, когато получателят е регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, се посочва идентификационният номер по ДДС на получателя, издаден от държава членка, под който номер му е извършена доставката;

2. (изм. - ДВ, бр. 6 от 2010 г., в сила от 01.01.2010 г.) документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка:

а) транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът, име на лицето, предало

стоките, и длъжностното му качество, име на лицето, получило стоките, и длъжностното му качество;

б) транспортен документ, удостоверяващ, че стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика.

В конкретният случай спорът в настоящето производство е свързан с обстоятелството могъл ли [фирма] да знае или е трябвало да знае, че осъществената от него операция е била част от извършена от приобретателя измама, и че не е взел всички зависещи от него разумни мерки за избягване на собственото си участие в тази измама. С оглед установените в настоящето производство факти, въз основа на съвкупна преценка на приетите по делото доказателства, следва да се приеме за доказано по несъмнен начин, че жалбоподателят не е изпълнил декларираните ВОД към Т. С. М.І.К.Е - Гърция. За да бъде доказано изпълнението на ВОД е необходимо кумулативното наличие на всички елементи от фактическия състав, регламентиран в чл. 7, ал. 1 ЗДДС:

да е осъществена доставка на стоки, доставчикът да е регистриран по ДДС в Р България, съответно получателят по доставката да е регистриран за целите на ДДС в друга държава, членка на ЕС и стоката да е транспортирана от доставчика или получателя, или за тяхна сметка от територията на страната до територията на друга държава членка/ в случая Република Гърция/.

Документите, които удостоверяват извършването на ВОД са посочени в чл. 45, т. 1 и т. 2 от ППЗДДС и това са: фактура за доставката, в която се посочва идентификационния номер по ДДС на получателя, издаден в държавата членка, в която същият е регистриран и документ, удостоверяващ изпращането или транспортирането на стоката. Според чл. 45, т. 2 ППЗДДС за доказване на вътреобщностна доставка на стоки доставчикът следва да разполага с документи, доказващи изпращането или транспортирането на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка: транспортен документ или писмено потвърждение от получателя или упълномощено от него лице, удостоверяващи, че стоките са получени на територията на друга държава членка - в случаите, когато транспортът е извършен от получателя или от трето лице за сметка на получателя; в писменото потвърждение се посочват дата и място на получаване, вид и количество на стоката, вид, марка и регистрационен номер на превозното средство, с което е извършен транспортът (б."а"); транспортен документ, удостоверяващ, че

стоките са получени на територията на друга държава членка - когато транспортът е извършен от доставчика или от трето лице за сметка на доставчика (б. „б“).

В процесния случай е безспорно установено, че получателят по ВОД - Т. С. М.І.К.Е, е регистриран за целите на ДДС в държавата-членка Гърция и не е бил deregистриран към момента на извършване на доставките. Не се оспорва от органите по приходите, респ. от ответника и обстоятелството, че е осъществена доставка на процесните стоки от жалбоподателя на посоченото чуждо дружество. Спорен е въпросът за реалното транспортиране на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка. Въз основа на представените по делото доказателства – фактури и международни товарителници (CMR) се констатира непълноти при тяхното попълване - липсва час на пристигане; точно място на получаване на стоките (в клетка 4 „Разтоварване на стоките" е посочено само: GREECE THESSALONIKJ); не става ясно от кое лице и в какво качество товарителниците са подписани за получателя Т. С. М.І.К.Е., като транспортът във всички случаи не е бил за сметка на доставчика-Маркетнет Е., видно от заключението на ССЧЕ в счетоводството на жалбоподателя не е осчетоводено плащане за транспортни услуги на македонските превозвачи, т.е спрямо тази ВОД се прилагат правилата за доказване, съгласно чл.45 т.2 б.а от ППЗДДС. От жалбоподателя не са представени и потвърждения от получателя по доставките, в които да е посочена съответната фактура, а стоките да са подробно индивидуализирани във фактурите. Също така от заключението на вещото лице по ССЧЕ се установи, че в товарителниците на вид стоки е посочено на английски език „Дрехи и обувки“.

В инвойс-фактурите са изброени стоки на английски език, между които освен дрехи и обувки, има също: топки, играчки, имитираща бижутерия, риболовни принадлежности, артикули за спорт и игри на открито. Тези разминавания водят на извода, че не са изпълнени изискванията на чл.45 т.2 б.а от ППЗДДС, поради което и ВОД не са доказани от оспорващия.

С оглед горните фактически и правни изводи, настоящият съдебен състав приема, че с РА законосъобразно на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2 във вр. с чл. 66, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е начислен ДДС със ставка от 20 % на жалбоподателя в общ размер на 96 531,63 лв.Ето защо оспорения РА в тази му част е законосъобразен.

При този анализ на установените в процеса факти жалбата се явява напълно неоснователна и ще следва да бъде отхвърлена.

При направено искане за това и на основание чл.161 от ДОПК на

ответника се дължат разноси в производството за юрисконсултско възнаграждение в размер на 3425,95лв.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160 от ДОПК, съдът

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването на [фирма], [населено място], [улица], представлявано от управителя Н. И. К. срещу Ревизионен акт № Р-22221017005144-091-001 от 17.10.2018 г., потвърден с Решение № 53/11.01.2019 г. на директор Дирекция „ОДОП“ при ТД на НАП С. в оспорената част на установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м.03.2017г. до м.05.2017г., ведно със съответните лихви за забава.

ОСЪЖДА [фирма], [населено място], ЕИК[ЕИК], да заплати на Дирекция ОДОП в НАП - С. сумата от 3425,95 лева разноси.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 - дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: